



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão
de Políticas Públicas (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

ISABELLA SIQUEIRA DA SILVA INÁCIO

ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS
DE AUDIÊNCIA PÚBLICA E DOS
PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS

Brasília, DF

2018

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas**

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

**ISABELLA SIQUEIRA DA SILVA
INÁCIO**

**ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DOS
RELATÓRIOS DE AUDIÊNCIA PÚBLICA E DOS
PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE) da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Doutor César Augusto Tibúrcio

Silva. Linha de Pesquisa: Teoria contábil

Brasília, DF

2018

INÁCIO, Isabella Siqueira da Silva Inácio

ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE AUDIÊNCIA PÚBLICA

Isabella Siqueira da Silva Inácio; orientação: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva – Brasília, Universidade de Brasília, 2018.

Orientação: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Ciências Contábeis – Brasília, Universidade de Brasília, 2018.

Palavras-chave: Legibilidade. Relatório de Audiência Pública. Pronunciamentos Contábeis. CPC. Teste de facilidade de Leitura de Flesch.

ISABELLA SIQUEIRA DA SILVA INÁCIO

**ANÁLISE DA LEGIBILIDADE DOS RELATÓRIOS
DE AUDIÊNCIA PÚBLICA E DOS
PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE) da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Orientador
Universidade de Brasília

Professora Taísa Lopes Soares da Costa
Examinadora
Universidade de Brasília

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ter me dado força e motivação para chegar até aqui.

Aos meus pais, por todo apoio concedido.

A minha irmã, por ser minha alegria diária.

A meu namorado, por estar sempre ao meu lado.

A todos os professores e colegas que fizeram parte da minha formação acadêmica.

Ao meu professor orientador Doutor César Augusto Tibúrcio Silva por toda atenção durante esse estudo.

RESUMO

O esperado das normas contábeis e dos relatórios referentes às audiências públicas é de que as informações estejam de forma clara e de fácil leitura. Com isso, o propósito desse estudo é fazer uma análise do grau de legibilidade dos relatórios de audiência pública e dos pronunciamentos técnicos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Assim sendo, foram verificados os índices de legibilidade através do Teste de Facilidade de Leitura de Flesch e calculadas estatísticas descritivas. Foi utilizado o método de regressão linear múltipla para verificar as relações existentes entre as variáveis dos pronunciamentos e dos relatórios. Os resultados encontrados foram que tanto os relatórios quanto os pronunciamentos, em média, são considerados difíceis de ler. Além do mais, foi constatado que ao longo do tempo, os relatórios estão cada vez menores. Em vista disso, surge a necessidade de análises mais profundas sobre o tema e reconsiderar como estão sendo redigidas essas informações, buscando acessibilidade para todos.

Palavras chaves: Legibilidade. Relatórios de audiência pública. CPC. Pronunciamentos técnicos. Teste de facilidade de Leitura de Flesch.

ABSTRACT

What is expected of the accounting standards and record of actions in public hearings is that the information be clear and easy to read. To this end, it is useful to use a series of data on the readability of the public hearing reports and the accounting pronouncements issued by the Accounting Pronouncements Committee (CPC). Therefore, the readability indexes, through the Flesch Reading Ease Test, are calculated and descriptive. The method was used to regress linearly to verify the differences between the pronunciation forms and the reports. The results found were as much as those referring to the pronunciations, on average, are considered reading problems. In addition, it was done the same as time, those are getting smaller. In view of this, the need arises for deeper analysis on the subject and to reconsider how this information is being written, seeking accessibility for all.

Key words: Legibility. Public Hearing Reports. CPC. Accounting Pronouncements. Flesch Readability test.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 LEGIBILIDADE.....	12
2.2 CPC.....	13
2.3 AUDIÊNCIA PÚBLICA.....	14
3. METODOLOGIA	16
4. RESULTADOS.....	20
5. CONCLUSÃO	24
REFERÊNCIAS.....	26
APÊNDICE 1.....	28
APÊNDICE 2.....	30

1. INTRODUÇÃO

Na contabilidade a compreensibilidade é considerada uma característica qualitativa básica das informações contábeis, uma vez que permite a relação entre a empresa e os usuários da informação. Segundo Fernández (2013) se torna inviável o uso da informação caso a característica esteja comprometida. (*apud* CRUZ JUNIOR, 2018). Por esse motivo encontra-se a necessidade do estudo sobre a legibilidade dos relatórios de audiência pública e dos pronunciamentos técnicos, para que possa se verificar como se anda o grau de dificuldade de leitura dos mesmos.

Além da análise de legibilidade, é verificado o comportamento dos relatórios de audiência pública e dos pronunciamentos técnicos, contemplando tanto os vigentes como os revogados, incluindo o Pronunciamento Técnico das Pequenas e Médias Empresas (PME), emitidos pelo CPC nos períodos entre 2007 e 2017.

Essa análise é feita por meio do Teste de Facilidade de Leitura Flesch, concebido por Rudolf Flesch. A partir dele, é demonstrado o nível de legibilidade por intermédio de um percentual. Por meio desse percentual é verificado o grau de legibilidade do documento, e então, se tem os dados necessários para estudo. Juntamente, através de dados coletados, é realizada a análise das relações entre as variáveis existentes por meio do modelo de Regressão Linear Múltipla.

Uma boa legibilidade e compreensão das normas é de grande importância para uma melhor aplicação delas. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), responsável pela emissão das normas contábeis e relatórios de audiência públicas realizadas, deveria se atentar quanto o grau de dificuldade de leitura de suas informações publicadas.

Em conformidade com o site do CPC, seu objetivo consiste no estudo das normas internacionais de contabilidade e a adequação às leis brasileiras, processo esse chamado de convergência. Assim como o preparo de pronunciamentos técnicos e divulgação de informações nesse sentido. Após esse primeiro momento, são realizadas as audiências públicas (consulta pública). Por meio delas são aprovados e discutidos entre os membros e outros interessados as formas de apresentação e o conteúdo das orientações, interpretações e pronunciamentos. Mensalmente os membros e convidados do CPC avaliam as sugestões oriundas das audiências públicas finalizadas. As sugestões podem ser aceitas ou não, e quando isso ocorre são apresentados em

um documento denominado “Relatório de Audiência Pública” as justificações de sua não aceitação bem como outros comentários considerados relevantes.

Aos membros que participam das audiências públicas e levam suas sugestões, é muito importante a clareza do conteúdo que consta nos relatórios de audiência pública, visto que conjuga uma síntese das decisões tomadas na audiência. Esse relatório evidencia a relevância da opinião do público interessado.

Para alcançar o objetivo deste estudo, a monografia divide-se em cinco partes. Introdução, onde há contextualização do tema. Referencial teórico, no qual é abordado sobre legibilidade, o CPC e audiência pública. Em seguida a metodologia utilizada para coleta e análise dos dados. Depois os resultados obtidos através das análises realizadas. E por último as considerações finais do trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Legibilidade

Acerca do termo legibilidade pode ser utilizado em diferentes contextos em áreas específicas do conhecimento. Segundo Cunha (2008, p. 19) citado por Costa (2014) define como sendo “a qualidade que determina a facilidade de leitura de um texto, tanto em termos tipográficos, ou seja, o nível de qualidade dos tipos (impressos ou manuscritos), quanto da facilidade de leitura de certo indivíduo em função do estilo literário”.

Em outras palavras, pode se descrever legibilidade como sendo a capacidade de compreender determinado texto. Para Curto (2014) a legibilidade mede o grau de dificuldade de um texto e é utilizado para caracterizar fatores tipográficos, como comprimento de frases e sílabas por palavra. Dessa forma, a avaliação da qualidade de um texto é fundamentada na disposição, escrita e na própria facilidade de leitura. (*apud* DA SILVA et al. 2017)

Em uma pesquisa realizada por Porto et al. (2014) é verificado que o nível de legibilidade tem influência em futuras publicações, em virtude de que poderia resultar em um maior número de acessos. Em razão de que as pessoas se sentem atraídas quando a leitura é clara e fácil. Os autores ainda ressaltam que “a alta legibilidade de um texto geralmente se dá pelo emprego de frases curtas, com menores quantidade de palavras e caracteres.” (PORTO et al., 2014).

Considerando que os leitores das normas e dos relatórios podem não possuir conhecimentos técnicos sobre determinados assuntos contábeis e que há diversos tipos de usuários, desde os mais leigos até os mais conhecedores, é necessário que o conteúdo dessas informações seja claro e de fácil compreensão. De acordo com Lyra e Amaral (2012, p. 4), “uma exata compreensão e fácil visualização textual indicam versatilidade do conhecimento, melhores relações interdisciplinares e, no segundo caso, melhor disposição para a leitura”.

Há de ressaltar a diferença entre dois termos encontrados da língua inglesa, *legibility* e *readability*. Embora em português ambos se traduzem como legibilidade, eles não possuem o mesmo significado. A legibilidade está atrelada a facilidade e clareza que o leitor observa a leitura. A *readability* se encontra mais próxima do significado das palavras “leiturabilidade” ou “apreensibilidade”, está ligada a compreensão do texto e entendimento das informações que o

texto passa. Então, é como se a legibilidade reproduzisse a facilidade de perspectiva dos caracteres ou rapidez de leitura das informações contidas no texto e a leiturabilidade refere-se a compreensão destas.

Richaudeau (1969 apud PINHEIRO, 2012) corrobora que legibilidade é resultado na junção de dois fatores: um texto de simples compreensão e a eficácia na formatação do texto (fonte e tamanho da letra, contraste, espaçamento, ênfase visual, etc).

Martins e Filgueiras (2007) destacam diferentes fórmulas disponíveis para avaliar o grau de legibilidade, como a Facilidade de leitura de Flesch, Flesch- Kincaid, Coleman-Liau, Gunning-Fog, SMOG, Fry, entre outros. Sendo que algumas fórmulas demonstram os anos de escolaridade exigidos para compreensão de determinada leitura e outras atestam como resultado um grau de dificuldade de leitura, que é caso do teste de Facilidade de Leitura de Flesch.

Esse teste desenvolvido por Rudolf Flesch em 1979 é uma das fórmulas mais usadas atualmente, uma de suas praticidades se dá por ser uma técnica de inspeção, isto é, não há necessidade envolvimento de usuários para sua realização, pode ser realizada no *software* word. A fórmula foi desenvolvida para aplicação em textos em inglês. Entretanto, Martins et al (1996 *apud* SILVA, 2009) estudaram a aplicação e validação da fórmula para textos em português e concluíram que é possível aplicá-las, realizando algumas pequenas alterações nos resultados.

Contudo Clatworthy e Jones (2001) fazem críticas quanto ao uso deste teste e o foco no número de sílabas e comprimentos das frases, sobre o fato de que o índice foi criado há muito tempo, mais de 50 anos. Julga o uso inapropriado para textos com linguagem técnica e remete a possibilidade de ser confundido com teste de mensuração de leiturabilidade. Não obstante é um índice bastante utilizado para análise do grau de legibilidade dos textos. (*apud* SILVA, 2009)

2.2 CPC

Consoante a platorma digital do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sua criação se deu em 2005 a partir da resolução 1.055/05 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o objetivo de estudar, preparar e emitir os Pronunciamentos Técnicos à respeito de procedimentos contábeis e referente a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de

normas pelas entidades reguladoras, buscando a uniformização das normas e levando em consideração a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Ainda no site, está disponível as entidades que participam do CPC na busca de atingir seus objetivo, estas são: a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - APIMEC NACIONAL, a Associação Brasileira das Companhias Abertas - ABRASCA, a Bolsa de Mercadorias, Valores e Futuros - BM&FBOVESPA, a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

Além disso, na página dispõe que as entidades idealizaram o CPC em função da necessidade de convergência internacional das normas contábeis, da centralização na emissão de normas dessa natureza e como uma forma de representação e processos democráticos. É importante salientar que antes da existência do CPC, órgãos como CFC, BACEN, CVM e outros agentes reguladores emitiam suas próprias normas contábeis de forma fragmentada. Era comum haver divergências, dado que cada órgão possui seus próprios interesses.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

[...] O CPC busca soluções para as questões que se apresentarem, com ampla e indiscriminada consulta a quem possa ser afetado. O Comitê inova no trato de questões regulamentares à medida que reúne representantes de entidades da área privada, do mundo acadêmico e do setor governamental, sentados à mesma mesa e imbuídos de um único critério, que é a busca da modernidade. (CPC, 2009)

Desta maneira, é possível notar que o comitê é flexível para sugestões e melhorias. Nessas reuniões onde são realizadas as audiências públicas, a discussão referente aos pronunciamentos técnicos são obrigatórias, sendo que as orientações e interpretações, ocasionalmente, podem também podem ser submetidos a esse processo. (CPC, 2009)

2.3 Audiência Pública

A audiência pública é um dos meios de participação e de controle da sociedade da Administração Pública no Estado Social e Democrático de Direito. Esse processo assegura, por meio de debates sobre a matéria, a troca de informações com os administrados, o exercício da

cidadania e o respeito ao princípio do processo legal. À vista disso, a audiência pública surgiu para viabilizar a participação popular nos processos administrativos do Estado e exerce a importante função de fornecer comunicação entre povo e Estado (SOARES, 2002).

Em conformidade com Vieira e Borba (2012) citado por De Oliveira et. al (2013) a audiência pode ser dividida em cinco momentos: (a) separação de natureza de sugestão, conteúdo ou redacional; (b) avaliação das sugestões do conteúdo; (c) sugestões não acatadas, relatório de audiência; (d) assuntos relevantes e (e) publicação da nova norma.

O resultado pertinente aos debates e discussões constam em um documento chamado “Relatório de Audiência Pública”. Esse é emitido após a realização da audiência contemplando: o período que determinado assunto esteve em audiência pública; quantidade de manifestações e sobre o que se referiam; as sugestões acatadas e as justificações relativas a sugestões que não foram aceitas.

O relatório elaborado pelo CPC é fundamentalmente o resultado da audiência pública, nele consta todas as inquirições levadas pelos interessados naquele contexto. Por esse motivo surge a relevância desse documento, cabe aos participantes saber de forma formal, pública e clara a conclusão de seus questionamentos, o que foi deliberado e o porquê disto, assegurando dessa forma o caráter democrático do processo.

Daí em diante, conhecido mais a respeito sobre legibilidade, CPC e audiência pública, entende-se o porque é indispensável um alto grau de legibilidade dos pronunciamentos técnicos e dos relatórios de audiência pública, não só por haver a participação popular, mas como também para a melhor aplicação e verificação das mesmas pelos diversos usuários.

3. METODOLOGIA

Para se realizar a pesquisa foram coletados todos os relatórios de audiência pública através do site do CPC (<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>) em fevereiro de 2018. Somou um total de 73 relatórios, contemplando também relatórios de pronunciamentos revogados. Começando a partir do CPC 00 e segue até o CPC 48, incluindo o CPC PME (Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas) e exclui o CPC 34 e CPC 42, que ainda não possuem documento emitido. Depois foi realizada a comparação com os níveis de legibilidade dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC.

Ao iniciar o trabalho, primeiramente foi feito o *download* de todos os relatórios existentes e em seguida, como haviam divergências na formatação do documento dos relatórios, foram transformados todos os documentos que estavam em *Adobe Acrobat* (PDF) para *Microsoft Word*. Isso foi feito com propósito de usar o recurso de legibilidade disponibilizado pelo *word*.

Além disso, foram extraídos os resultados de legibilidade dos pronunciamentos técnicos, bem como, a quantidade de caracteres, quantidade de palavras, quantidade de sentenças e quantidade de parágrafos. Esses resultados foram obtidos com o uso do mesmo método que foi empregado nessa monografia. (LIMA, 2017)

Ao verificar a ortografia e gramática, o programa exibe informações sobre o documento, e assim foram obtidos dos relatórios a quantidade de palavras, caracteres, sentenças e parágrafos de cada um. Para visualizar também a legibilidade, foi preciso selecionar, por meio das configurações de ortografia, a opção mostrar estatísticas de legibilidade.

O teste de legibilidade baseia-se na pontuação em um número médio de sílabas por palavra e de palavras por sentenças. O teste empregado foi o de Facilidade de Leitura de Flesch. Esse teste opera em uma escala de 100 pontos, no qual quanto maior a pontuação, mais facilidade terá o leitor de entender o documento. Para arquivos de níveis padrões, a pontuação deve ficar entre 60 e 70.

Tabela 1 – Interpretação dos valores obtidos com o índice de Facilidade de leitura

Índice Flesch	Legibilidade
0-30	Muito difícil
30-50	Difícil
50-60	Razoavelmente difícil
60-70	Padrão
70-80	Razoavelmente fácil
80-90	Fácil
90-100	Muito Fácil

Fonte: Lyra e Amaral (2012), adaptado.

A fórmula utilizada para realização do teste é:

$$206.835 - (1.015 \times \text{ASL}) - (84.6 \times \text{ASW})$$

Onde:

ASL – Average sentence length (comprimento médio da sentença - o número de palavras dividido pelo número de sentenças)

ASW – Average number of syllables per word (número médio de sílabas por palavra - o número de sílabas dividido pelo número de palavras)

Para esse procedimento ser realizado é necessário além de ativar a opção de legibilidade, definir o idioma de revisão de texto para português. Dessa forma foi feita para todos os relatórios, sendo importante observar que um deles, referente ao CPC 16, estava exatamente igual ao anterior do pronunciamento revogado, ambos divulgados no mesmo ano. Logo, esse relatório não será considerado para fins estatísticos.

Após a coleta dos dados, os mesmos foram tratados em um *software* estatístico chamado Gretl. Nele foram calculadas as médias, medianas e verificados valores máximos e mínimos. Ademais foi realizada uma análise descritiva dos dados, utilizando-se da Regressão Linear Múltipla. Esse

método constrói modelos através de técnicas estatísticas que descrevem a relação entre várias variáveis diferentes.

O modelo de Regressão Linear Múltipla é representado pela equação:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 \dots + \beta_n X_n + \epsilon$$

Sendo:

β – Coeficientes de regressão

Y – Variável dependente ou variável resposta

X – Variável independente ou regressora

ϵ – Erro aleatório

Será analisado o valor P das variáveis. Esse determina que a um dado nível de significância, há evidência estatística de que a variável independente possui relação com a variável dependente.

A regressão será aplicada sobre as seguintes variáveis:

Variáveis dependentes – Quantidade de caracteres, quantidade de palavras, quantidade de sentenças e quantidade de parágrafos dos relatórios.

Variáveis independentes – Caracteres do pronunciamento, segundo pronunciamento, um CPC, relação entre caracteres do CPC e relatório e ano.

Vale fazer as seguintes considerações:

- 1) Ano – Ano que foi publicado o pronunciamento.
- 2) Método Flesch – Percentual do método aplicado ao pronunciamento.
- 3) Segundo pronunciamento – CPCs que possuem um segundo pronunciamento, ou seja, possuem uma ou mais revogações.
- 4) Um CPC – Não possui revogação.

O nível de significância considerado será de 10% para fins de retirada da variável dependente do modelo. Dessa forma, quanto menor for o valor P, maior será a relação entre as variáveis.

O coeficiente de determinação aponta, em percentagem, o quanto o modelo explica o comportamento das variáveis observadas. O também chamado de R^2 varia entre 0 e 1, e quanto mais próximo de 1, mais explicativo é o modelo.

4. RESULTADOS

A partir dos dados coletados expostos nos apêndices 1 e 2 foi possível o cálculo de estatísticas descritivas que estão abaixo nas tabelas 2 e 3.

Tabela 2 – Estatísticas de legibilidade dos relatórios de audiência pública

Variável	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Caracteres	2.002,22	1.496,50	119	9781	1.835,92
Palavras	356,23	263	79	1755	327,46
Sentenças	24,04	20,5	9	101	15,58
Parágrafos	16	14	5	52	9,43
Método flesch	43%	44%	25%	58%	7,43%

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 3 – Estatísticas de legibilidade dos CPCs

Variável	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Caracteres	73.550	48.314	9.195	557.105	82.181,60
Palavras	13.494,10	8755	1.505	100658	15.284,20
Sentenças	953,05	627,5	107	6.464	1.002,76
Parágrafos	719,52	483,5	49	5186	805,76
Método Flesch	44%	45%	22%	86%	12%

Fonte: Elaboração própria.

Ao observar a tabela 2 e conjuntamente o Apêndice 1, que se refere ao Método Flesch aplicado nos relatórios de audiência pública, é possível verificar que, em média, os relatórios possuem um índice de 43% de Facilidade de Leitura Flesch, isso significa que os relatórios são considerados difíceis de ler. Sendo que seu mínimo se trata do CPC 36 no qual o assunto Demonstrações Consolidadas emitido em 2009 com um percentual de 25% classificado como muito difícil e seu máximo corresponde ao CPC 31 com percentual de 58% classificado como razoavelmente difícil, referente a Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, emitido também em 2009.

Na tabela 3 paralela ao Apêndice 2, considerando ainda o Método Flesch, no entanto aplicados sobre os pronunciamentos técnicos, percebe-se que em média, os pronunciamentos detêm um percentual de 44%, com diferença de apenas 1% da média dos relatórios. Seu mínimo é de 22% advindo do CPC 35 que trata a respeito de Demonstrações Separadas emitido no ano 2011, pouca diferença também em comparação ao índice mínimo dos relatórios. Por outro lado, seu máximo é de 86% derivado do CPC 08 referente a Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários emitido em 2010. Percentual esse considerado como fácil o nível de leitura e uma diferença significativa comparado ao maior índice nos relatórios. Seu desvio-padrão é maior, com 12% em relação a 7,43%, portanto o nível de facilidade de leitura varia mais nos pronunciamentos técnicos que nos relatórios.

Na tabela 4 a seguir consta os resultados das análises estatísticas realizadas a partir do método de regressão linear múltipla. Abaixo do número das constantes consta seus respectivos valor p.

Tabela 4 – Resultados da regressão linear múltipla

	Eq. 1	Eq. 2	Eq. 3	Eq. 4	Eq. 5
Constante	1101,44 0,0213	3080 <0,0001	547,625 <0,0001	4967,4 0,0163	3188,8 0,0081
Caracteres do pronunciamento	0,00681527 0,0043				
Segundo pronunciamento	-943,578 0,0534	-2061,29 0,0002	-368,495 <0,0001	-10,0756 0,0169	-6,89996 0,0051
Um CPC	-814,803 0,0690	-1121,48 0,0283	-181,333 0,432		
Relação caracteres CPC/ Relatório	19390,8 <0,0001				
Ano				-2,45785 0,0169	-1,57745 0,0085
R2	0,459564	0,200906	0,201454	0,246605	0,300249
Fc	13,39315	8,171074	8,577396	10,63807	13,9451

Fonte: Elaboração própria.

A equação 1 e 2 considera como variável dependente o número de caracteres dos relatórios, sendo que na segunda equação foi realizada a eliminação de variáveis independentes, através

do método *stepwise*, alcançando dessa forma, variáveis independentes com um p-valor mais significativo.

A começar pela tabela 1, dado o nível de significância (α) de 0,01, R^2 de aproximadamente 46% e número de observações (n) 68, é possível observar que as variáveis quantidade de caracteres do pronunciamento, segundo pronunciamento, um CPC e a relação entre o número de caracteres do CPC/Relatório possuem relação com a variável dependente apontada. Ainda dá para concluir que as variáveis caracteres do pronunciamento e relação entre o número de caracteres do CPC/Relatório possuem uma forte relação e são diretamente proporcionais, ao contrário das variáveis segundo pronunciamento e um CPC que são inversamente proporcionais. Na equação 2, com mesmo número de observações e R^2 igual a 20%, destaca-se as variáveis segundo pronunciamento e um CPC, sendo a variável segundo pronunciamento mais significativa, por seu valor p ser de 0,02%. Isso significa que conforme se redige um segundo pronunciamento, o número de caracteres diminui.

A equação 3 tem como variável dependente o número de palavras dos relatórios, esse modelo explica 20% do comportamento dessa variável e o número de observações (n) é 71. De acordo com os resultados, compreende-se que as variáveis segundo pronunciamento e um CPC possuem relação inversa com a variável referida, no qual o valor p do segundo pronunciamento é mais significante. Ou seja, a cada segundo pronunciamento a quantidade de palavras é menor.

Levando em conta a variável dependente as sentenças dos relatórios, podendo ser visualizada na equação 3, não foi observada evidência significativa na variável um CPC, todavia, ainda avança com a variável segundo pronunciamento com um valor p relevante e surge a variável ano também com destaque, ambas inversamente proporcional. O modelo explica cerca de 24% e o número de observações igual a 68. Dito isso, pode-se inferir que conforme passaram os anos o número de sentenças tem diminuído e a cada elaboração de um segundo CPC o número de sentenças também reduz.

.

E por último, a equação 5 se refere a variável dependente o número de parágrafos do relatório. No modelo é demonstrado que assim como na equação 4, o segundo pronunciamento e o ano de publicação possuem relação inversa com a variável citada, no entanto, possuem valor p menores, significando uma maior relevância. Esse modelo possui coeficiente de determinação de 30% e número de observações igual a 68.

Enfim, infere-se dessa análise que as variáveis segundo pronunciamento e ano são as que mais predominam, isto é, possuem maior relevância significativa dentre as variáveis observadas. É importante destacar seus sinais negativos que a partir disso, é possível concluir que com o passar do tempo os relatórios de audiência pública estão cada vez menores. Isso reflete no número de caracteres, palavras, sentenças e parágrafos em razão de que a emissão do segundo pronunciamento com suas referidas alterações são realizadas em períodos posteriores ao do primeiro pronunciamento. É interessante mencionar que a variável pertinente ao índice de Facilidade de Leitura calculado a partir do Método Flesh não possui relação estatística significativa com as variáveis estudadas.

5. CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi analisar a legibilidade dos relatórios de audiência pública e dos pronunciamentos técnicos contábeis emitidos do período de 2007 a 2017. Uma legibilidade com grau fácil de leitura é o desejado, visto que há diversos tipos de usuários com variados graus de escolaridade. Para tanto, foi aplicado o teste de Facilidade de Leitura de Flesch nos relatórios e nos pronunciamentos. E após a análise dos índices, foi verificado que ambos possuem, em média, um grau de legibilidade considerado como difícil de leitura, sendo as informações não tão acessíveis ao público.

Por meio do método de regressão linear múltipla, foi demonstrado a partir de coeficientes negativos que os relatórios de audiência pública ao passar dos anos estão cada vez menores. Também foi verificado que as variáveis: número de caracteres do pronunciamento; ano; relação entre caracteres do CPC/relatório; e principalmente, o fato de o pronunciamento possuir um segundo posteriormente, possuem relação com a estrutura dos relatórios de audiência pública.

Um das razões que podem ser atribuídas a esses resultados gerados através das análises é de que conforme os anos, as pessoas estão participando menos desses processos de audiência pública ou as pessoas que participam não tem problema com legibilidade dos relatórios e dos pronunciamentos, ou seja, tratam-se de pessoas de médio para alto nível de escolaridade ou o Comitê de Pronunciamentos Técnicos não tem dado muita atenção aos relatórios de audiência pública ou quanto a legibilidade – acessibilidade – das normas contábeis.

Em vista disso, é fundamental repensar como são redigidos tanto os pronunciamentos técnicos quanto os relatórios de audiência pública, a julgar pelo resultado em que os textos, em média, são considerados difíceis de ler. A melhora nesse índice ocasionaria em uma melhor disposição de leitura e também pode refletir em um aperfeiçoamento na evidenciação da informação (SILVA, 2009).

Os estudos sobre a legibilidade de textos contábeis são poucos. Como sugestão para dar continuidade ou aperfeiçoamento desse estudo, pode ser feito a análise com outros testes de legibilidade e fazer comparação de métodos. Como também a aplicação de testes de legibilidade das normas, para verificação do grau de compreensão. Além disso, não o uso

somente de testes com técnicas de inspeção, mas também, uso de amostra de usuários. Bem como a comparação entre o grau de legibilidade e leitura com o uso de técnicas de inspeção com a análise realizada por meio de pessoas.

REFERÊNCIAS

BASTIANETTO, Patrizia Collina. Legibilidade textual e modalidades de tradução: teoria e prática. 2013.

CFC - Resolução CFC nº 1.050/05. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Disponível em: <
http://www.crcsp.org.br/portal_novo/exames/exame_auditores/pdf/RES_1019.pdf>. Acesso em de setembro de 2018.

CPC – A busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais. 2009. Disponível em: <
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2495231/mod_resource/content/1/Funcionamento_CPC.pdf>. Acesso em novembro de 2018.

CPC – Conheça o CPC. Dispõe Sobre a Origem, Criação e Objetivo, Características Básicas e Objetivos. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/CPC>>. Acesso em setembro de 2018.

COSTA, Jorge Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A aderência dos pronunciamentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 2, 2012.

COSTA, Taísa Lopes Soares da. **Análise de legibilidade dos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. 2014.

CRUZ JUNIOR, Humberto et al. **Legibilidade de notas explicativas em empresas de capital aberto no Brasil**. 2018.

DA SILVA, William Aparecido Maciel et al. Custo da Complexidade Informacional e Legibilidade dos Relatórios de Auditoria. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

DE OLIVEIRA, Nathalia Apolinario Lima et al. Regulação contábil no Brasil: uma análise dos processos de audiência pública do comitê de pronunciamentos contábeis (CPC) nos anos de 2007 a 2011. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 6, n. 1, p. 49-65, 2013.

LIMA, Letícia da Silva Dourado. **Análise de legibilidade dos CPC e IFRS**. 2017.

LYRA, Danilo Hottis; AMARAL, Cláudio Lúcio Fernandes. Apreensibilidade e legibilidade de artigos científicos de um periódico nacional. **Tekhne e Logos**, v. 3, n. 3, p. 90-101, 2012.

MARTINS, Stefan; FILGUEIRAS, Lucia. Métodos de Avaliação de Apreensibilidade das Informações Textuais: uma Aplicação em Sítios de Governo Eletrônico. In: **proceeding of Latin American Conference on Human-Computer Interaction (CLIHC 2007)**. Rio de Janeiro, Brazil. 2007.

PINHEIRO, Maria Cristina de Sousa Araújo. Tipografia inclusiva e legibilidade. **Convergências: Revista de Investigação e Ensino das Artes**, 2012.

PORTO, John Silva et al. Legibilidade de artigos de um periódico nacional na área do melhoramento vegetal. **Cultivando o Saber**, v. 7, n. 2, p. 205-211, 2014.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; FERNANDES, José Lúcio Tozetti. **Legibilidade dos fatos relevantes no Brasil**. RAC-Eletrônica, v. 3, n. 1, 2009.

SOARES, Evanna. Audiência pública no processo administrativo. **Revista de direito administrativo**, v. 229, p. 259-284, 2002.

APÊNDICE 1: Tabela das Estatísticas de Legibilidade dos Relatórios de Audiência Pública

Fonte: Elaboração própria com base nas análises realizadas durante o estudo.

	Ano	Caracteres	Palavras	Sentenças	Parágrafos	Método Flesh
CPC 00	2007	9781	1755	101	43	42%
	2011	691	113	15	11	32%
CPC 01	2007	8849	1681	72	52	46%
	2010	606	107	11	7	48%
CPC 02	2007	5356	941	47	32	35%
	2010	676	119	12	8	47%
CPC 03	2008	5027	904	37	23	35%
	2010	596	105	11	7	47%
CPC 04	2008	1808	316	26	20	42%
	2010	566	98	12	8	46%
CPC 05	2008	1383	245	17	14	43%
	2010	606	103	11	7	40%
CPC 06	2008	5558	989	59	38	41%
	2010	908	167	17	11	53%
	2017	940	183	10	7	53%
CPC 07	2008	3157	551	33	27	37%
	2010	497	84	11	7	38%
CPC 08	2008	2256	414	30	24	50%
	2010	666	119	12	8	49%
CPC 09	2008	2779	485	36	24	41%
CPC 10	2008	1240	225	19	17	50%
	2010	582	102	12	8	48%
CPC 11	2008	119	195	19	14	44%
CPC 12	2008	3029	585	35	22	56%
CPC 13	2008	3984	741	54	33	52%
CPC 15	2009	1627	282	21	17	39%
	2011	457	83	10	6	52%
CPC 16	2009	1551	274	23	20	45%
CPC 17	2009	517	90	12	10	46%
	2012	547	98	13	8	50%
CPC 18	2009	4316	729	35	22	27%
	2011	1976	368	15	12	42%
	2012	600	104	13	9	43%
CPC 19	2009	1535	267	16	10	35%
	2011	1458	247	18	12	37%
	2012	490	89	10	6	54%
CPC 20	2009	2094	359	24	18	36%
	2011	532	93	11	6	46%
CPC 21	2009	1443	251	21	13	40%
CPC 22	2009	765	135	15	8	47%

CPC 23	2009	1328	242	27	19	52%
CPC 24	2009	2588	450	30	17	39%
CPC 25	2009	1107	195	17	10	43%
CPC 26	2009	3976	707	44	33	42%
	2011	514	91	15	11	40%
CPC 27	2009	4387	809	44	24	46%
CPC 28	2009	1624	297	25	15	51%
CPC 29	2009	1584	288	24	14	55%
CPC 30	2009	2188	393	30	22	45%
	2012	458	79	10	6	49%
CPC 31	2009	2172	408	32	22	58%
CPC 32	2009	2310	405	33	24	46%
CPC 33	2009	2023	361	26	21	43%
	2012	5792	1026	50	36	38%
CPC 35	2009	2484	412	25	19	26%
	2012	507	86	9	5	43%
CPC 36	2009	2456	406	25	19	25%
	2012	2556	460	20	12	40%
CPC 37	2009	4329	754	31	21	29%
	2010	787	136	14	8	45%
CPC 38	2009	1456	263	22	12	47%
CPC 39	2009	891	144	10	9	27%
CPC 40	2009	1449	262	19	14	47%
	2012	993	177	15	7	48%
CPC 41	2010	1568	275	25	12	46%
CPC 43	2009	522	92	11	9	52%
	2010	1077	201	15	9	55%
CPC 44	2011	2200	381	25	19	39%
CPC 45	2012	532	92	12	8	42%
CPC 46	2012	634	111	15	10	47%
CPC 47	2016	2911	515	28	17	40%
CPC 48	2016	2614	490	22	14	53%
CPC PME	2009	3021	529	30	20	39%

APÊNDICE 2: Tabela das Estatísticas de Legibilidade dos Pronunciamentos Contábeis

Fonte: Elaboração própria.

	Ano	Caracteres	Palavras	Sentenças	Parágrafos	Método Flesch
CPC 00	2007	60501	10592	659	279	38%
	2011	76512	13342	971	601	40%
CPC 01	2007	84051	16344	747	542	52%
	2010	109309	20919	1201	910	54%
CPC 02	2007	33664	6072	276	203	38%
	2010	43382	7789	398	283	40%
CPC 03	2008	36969	6730	639	575	52%
	2010	46412	8445	1011	914	54%
CPC 04	2008	80808	14648	763	539	42%
	2010	94089	17207	1263	975	49%
CPC 05	2008	12551	2104	142	120	31%
	2010	31456	5650	458	393	47%
CPC 06	2008	38472	6671	361	288	34%
	2010	39215	6855	540	466	42%
	2017	94762	17092	845	580	40%
CPC 07	2008	17450	3006	166	118	34%
	2010	23522	4064	276	205	38%
CPC 08	2008	23225	4671	619	564	72%
	2010	28933	6194	1367	1308	86%
CPC 09	2008	31543	5530	627	591	46%
CPC 10	2008	68330	12625	480	294	38%
	2010	93378	17049	815	566	42%
CPC 11	2008	58779	10714	628	444	45%
CPC 12	2008	55001	10550	626	457	55%
CPC 13	2008	31320	5856	316	248	49%
CPC 15	2009	151952	27315	1966	1339	46%
	2011	176430	31598	1985	1450	43%
CPC 16	2009	20010	3759	237	123	52%
CPC 17	2009	23929	4531	567	460	62%
	2012	27316	5089	561	501	57%
CPC 18	2009	27017	4576	220	113	27%
	2011	37258	6308	301	220	27%
	2012	47294	8087	314	158	24%
CPC 19	2009	34959	5752	339	198	25%
	2011	35927	5893	942	199	25%
	2012	88878	16152	1244	884	49%
CPC 20	2009	2094	359	24	18	36%
	2011	11731	2028	160	130	40%
CPC 21	2009	60512	10323	805	649	37%
CPC 22	2009	33418	5884	753	667	48%
CPC 23	2009	27590	4737	320	273	36%
CPC 24	2009	14497	2560	182	155	42%
CPC 25	2009	58447	10800	1012	844	54%
CPC 26	2009	87663	15190	1601	1277	43%

	2011	102605	17478	1378	1120	37%
CPC 27	2009	41076	7649	511	389	51%
CPC 28	2009	53348	9470	591	440	41%
CPC 29	2009	34258	6407	783	655	59%
CPC 30	2009	49334	9065	562	318	48%
	2012	53678	9788	593	412	46%
CPC 31	2009	52450	10162	938	790	63%
CPC 32	2009	138709	26005	2707	2271	58%
CPC 33	2009	144365	27340	2471	1890	58%
	2012	103340	18945	1093	685	46%
CPC 35	2009	10000	1607	107	71	23%
	2012	20888	3489	243	198	31%
CPC 36	2009	39582	7035	339	204	37%
	2012	132408	24164	1509	999	47%
CPC 37	2009	106186	19259	1151	745	45%
	2010	134793	24610	1564	1192	47%
CPC 38	2009	267138	50931	2860	1778	53%
CPC 39	2009	88041	16025	1062	697	47%
CPC 40	2009	52661	9539	506	415	42%
	2012	72053	12879	776	611	42%
CPC 41	2010	123035	23466	2825	2606	62%
CPC 43	2009	12853	2197	114	49	31%
	2010	15608	2695	134	75	32%
CPC 44	2011	9195	1505	119	105	29%
CPC 45	2012	41143	7099	472	424	37%
CPC 46	2012	150516	28970	2049	1545	58%
CPC 47	2016	125698	23843	1232	857	50%
CPC 48	2016	384642	73965	3464	2379	51%
CPC PME	2009	557105	100658	6464	5186	45%